YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

3 päivänä lokakuuta 2006 *

Asiassa C-290/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 28.4.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 7.7.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH

vastaan

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, jaostojen puheenjohtajat P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas ja J. Makarczyk sekä tuomarit J.-P. Puissochet, R. Schintgen, P. Kūris, U. Lõhmus, E. Levits (esittelevä tuomari) ja A. Ó Caoimh,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: P. Léger,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 6.7.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, edustajinaan Rechtsanwalt A. Cordewener, Rechtsanwalt H. Grams ja belastingadviseur D. Molenaar,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma, U. Forsthoff ja A. Tiemann,

– Belgian hallitus, asiamiehenään E. Dominkovits,

– Espanjan hallitus, asiamiehenään F. Díez Moreno,

– Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato G. de Bellis,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään C. Jackson, avustajinaan G. Barling, QC, ja barrister J. Stratford,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja B. Eggers,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.5.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee ETY:n perustamissopimuksen 59 artiklan (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 59 artikla, josta on puolestaan muutettuna tullut EY 49 artikla) ja ETY:n perustamissopimuksen 60 artiklan (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 60 artikla, josta on puolestaan tullut EY 50 artikla) tulkintaa.

2 Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (jäljempänä Scorpio) ja Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, ja se koskee tuloveroa, jonka kyseinen yhtiö oli velvollinen suorittamaan Saksassa vuodelta 1993.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 ETY:n perustamissopimuksen 58 artiklassa (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 58 artikla, josta on puolestaan tullut EY 48 artikla) määrätään seuraavaa:

"Jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustetut yhtiöt, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, rinnastetaan tämän luvun määräyksiä sovellettaessa luonnollisiin henkilöihin, jotka ovat jäsenvaltion kansalaisia.

– –."

4 ETY:n perustamissopimuksen 59 artiklassa määrätään seuraavaa:

"Jäljempänä olevien määräysten mukaisesti siirtymäkauden aikana poistetaan asteittain rajoitukset, jotka koskevat muuhun yhteisön valtioon kuin palvelujen vastaanottajan valtioon sijoittautuneen jäsenvaltion kansalaisen vapautta tarjota palveluja yhteisössä.

Neuvosto voi määräenemmistöllä komission ehdotuksesta ulottaa tämän luvun määräykset koskemaan myös sellaisia palvelujen tarjoajia, jotka ovat kolmannen maan kansalaisia mutta jotka ovat sijoittautuneet yhteisöön."

5 ETY:n perustamissopimuksen 60 artiklassa määrätään seuraavaa:

"Tässä sopimuksessa palveluilla tarkoitetaan suorituksia, joista tavallisesti maksetaan korvaus ja joita määräykset tavaroiden, pääomien tai henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta eivät koske.

Palveluihin kuuluu erityisesti:

a) teollinen toiminta;

b) kaupallinen toiminta;

c) käsityöläistoiminta;

d) vapaiden ammattien harjoittamiseen kuuluva toiminta.

Palvelun tarjoaja saa tilapäisesti harjoittaa toimintaansa valtiossa, jossa palvelu tarjotaan, niillä edellytyksillä, jotka tämä valtio asettaa kansalaisilleen, sanotun kuitenkaan rajoittamatta sijoittautumisoikeutta koskevan luvun määräysten soveltamista."

6 ETY:n perustamissopimuksen 66 artiklassa (josta on tullut ETY:n perustamissopimuksen 66 artikla, josta on puolestaan tullut EY 55 artikla) määrätään seuraavaa:

"Mitä 55–58 artiklassa määrätään, sovelletaan tässä luvussa tarkoitettuihin kysymyksiin."

Kansallinen lainsäädäntö

7 Pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä voimassa olleen Saksan tuloverolain (Einkommensteuergesetz), sellaisena kuin se on muutettuna 25.2.1992 annetulla veromuutoslailla (Steueränderungsgesetz; BGBl. 1992 I, s. 297; jäljempänä EStG), 1 §:n 4 momentissa säädetään, että luonnolliset henkilöt, joilla ei ole kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa Saksassa, ovat – sellaisia poikkeuksia lukuun ottamatta, joista ei ole kyse pääasiassa – rajoitetusti tuloverovelvollisia silloin, kun he saavat tässä jäsenvaltiossa tuloa EStG:n 49 §:ssä tarkoitetulla tavalla. EStG:n 49 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdan mukaan näihin tuloihin kuuluvat kulttuuri- ja taide-esityksistä sekä muista samankaltaisista suorituksista ja esityksistä tässä jäsenvaltiossa saadut tulot, riippumatta siitä, kenelle nämä tulot on maksettu.

8 EStG:n 50 a §:n 4 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdassa säädetään, että rajoitetusti verovelvollisten henkilöiden osalta tämänkaltaisten tulojen vero pidätetään tulon lähteellä. Sen määrä on 15 prosenttia tulon kokonaismäärästä. EStG:n 50 a §:n 4 momentin kolmannen, viidennen ja kuudennen virkkeen mukaan vähennyksiä elinkeinomenojen johdosta ei hyväksytä. Tuloihin kuuluu myös rajoitetusti verovelvollisen yrityksen Saksassa tarjoamista palveluista kannettava arvonlisävero.

9 Tulovero on suoritettava silloin, kun vastike suoritetaan saajalle. Vastikkeen suorittajan on EStG:n 50 a §:n 5 momentin ensimmäisen ja toisen virkkeen mukaan tuona ajankohtana tehtävä veronpidätys rajoitetusti verovelvollisen saajan lukuun, ja viimeksi mainitun katsotaan olevan se, jolta vero kannetaan (verovelvollinen).

10 Mainitun vastikkeen suorittajan on tilitettävä toimivaltaiselle Finanzamtille vuosineljänneksen aikana pidätetty vero kyseistä vuosineljännestä seuraavan kuun kymmenenteen päivään mennessä. EStG:n 50 a §:n 5 momentin kolmannen ja viidennen virkkeen mukaan vastikkeen suorittaja on vastuussa veron pidättämisestä ja tilittämisestä. Lukuun ottamatta sellaisia poikkeuksia, joita ei sovelleta käsiteltävänä olevassa asiassa, EStG:n 50 §:n 5 momentissa säädetystä veronpidätyksen vapauttavasta vaikutuksesta seuraa, että rajoitetusti verovelvollisten henkilöiden tulovero katsotaan lopullisesti suoritetuksi veronpidätyksellä.

11 Lisäksi EStG:n 50 d §:ssä esitetään tiettyjä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen soveltamiseen liittyviä erityisiä sääntöjä.

12 EStG:n 50 d §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään, että silloin, kun EStG:n 50 a §:n perusteella lähdeverotettavia tuloja ei voida kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan verottaa, säännöksiä vastikkeen suorittajan toimittamaan veron pidätykseen, tilitykseen ja ilmoittamiseen on kaikesta huolimatta sovellettava tämän sopimuksen sitä rajoittamatta. Vain jos Bundesamt für Finanzen (liittovaltion veroviranomainen) todistaa pyynnöstä, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa asetetut asiaankuuluvat ehdot täyttyvät, vastikkeen suorittaja ei ole EStG:n 50 d §:n 3 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetyn verovapautusmenettelyn mukaisesti velvollinen

pidättämään veroa lähteellä. Jos Bundesamt für Finanzenin myöntämää vapautustodistusta ei ole, vastikkeen suorittaja on velvollinen pidättämään veron.

13 EStG:n 50 d §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan vastikkeen saaja ei kuitenkaan menetä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa myönnettyjä oikeuksiaan saada verovapautus. EStG:n 50 d §:n 1 momentin toisen virkkeen mukaan asianomaisella on oikeus saada pidätetty ja tilitetty vero pyynnöstään takaisin siten kuin siitä on määrätty kyseisessä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa.

14 EStG:n 50 d §:n 1 momentin viimeisen virkkeen mukaan on niin, että jos vastikkeen suorittajaa vastaan on veronpidätyksen tekemättä jättämisen johdosta aloitettu verovastuuta koskeva menettely, vastikkeen suorittaja ei voi tämän menettelyn rajoissa vedota kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa vastikkeen saajalle annettuihin oikeuksiin.

15 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen kansallisen tuomioistuimen toimittamien tietojen mukaan pääasian kohteena olevat taiteellisista esityksistä saadut tulot eivät olleet verotettavia Saksassa, vaan ainoastaan Alankomaissa, siten kuin siitä on määrätty Saksan liittotasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä 16.6.1959 tehdyssä sopimuksessa tulo- ja varallisuusverojen sekä erilaisten muiden verojen kaksinkertaisen soveltamisen välttämiseksi ja muiden verotuksellisten kysymysten ratkaisemiseksi (BGBl. 1960 II, s. 1782; jäljempänä Saksan ja Alankomaiden välinen verosopimus).

16 Lopuksi on vertailun vuoksi selostettava sellaisen palvelujen tarjoajan tilanne, jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on Saksassa ja joka näin ollen on yleisesti tuloverovelvollinen tässä jäsenvaltiossa.

17 Tällaisella palvelujen tarjoajalla on yleinen velvollisuus jättää tuloveroilmoitus tuloverotuksen verotusmenettelyssä. Tällaiselle palvelujen tarjoajalle vastikkeen maksanut suorittaja ei ole velvollinen tekemään veronpidätystä, joten se ei myöskään voi joutua vastuuseen tekemättä jätetystä veronpidätyksestä. Vastikkeen suorittaja ei myöskään ole vastuussa vastikkeen saajan tuloverosaatavasta.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

18 Scorpio on konsertteja järjestävä yhtiö, jonka toimipaikka on Saksassa. Vuonna 1993 yhtiö teki sopimuksen Europop-toiminimeä käyttäneen luonnollisen henkilön kanssa, joka antoi sen käyttöön musiikkiryhmän. Europop toimi tuolloin Alankomaissa, eikä sillä ollut kotipaikkaa, vakituista asuinpaikkaa eikä toimipaikkaa Saksassa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmoittaa, että se ei tiedä Europopin kansalaisuutta.

19 Vuoden 1993 ensimmäisellä ja kolmannella vuosineljänneksellä Scorpio maksoi Europopille yhteensä 438 600 Saksan markkaa (DEM) viimeksi mainitun tuottamista palveluista. Scorpio ei tehnyt tästä summasta EStG:n 50 a §:n 4 momentin ensimmäisen virkkeen mukaista veronpidätystä, vaikka Europop ei ollut esittänyt sille EStG:n 50 d §:n 3 momentin ensimmäisessä virkkeessä mainittua vapautustodistusta.

20 Saatuaan tiedon näistä seikoista toimivaltainen veroviranomainen ryhtyi toimiin Scorpion vastuun perusteella ja vaati tätä 21.3.1997 päivätyllä verotuspäätöksellä

maksamaan 70 395,30 DEM:n suuruisen summan, joka vastaa sitä veronpidätystä, joka Scorpion olisi pitänyt tehdä Europopille maksetusta vastikkeesta lähteellä, eli toisin sanoen 15 prosenttia bruttovastikkeesta.

21 Scorpion tästä verotuspäätöksestä Finanzamt Hamburg-Eimsbüttelille tekemä oikaisuvaatimus hylättiin. Finanzgericht Hamburg, jonka puoleen pääasian kantaja kääntyi tämän jälkeen, ei myöskään hyväksynyt sen valitusta, koska se totesi, ettei Scorpio edelleenkään ollut esittänyt EStG:n 50 d §:n 3 momentin ensimmäisessä virkkeessä vaadittua vapautustodistusta.

22 Scorpio pani vireille Revision-muutoksenhaun Bundesfinanzhofissa ja vaati sitä kumoamaan Finanzgerichtin tuomion sekä riidanalaisen verotuspäätöksen.

23 Scorpio esittää valituksensa tueksi yhtäältä, että EStG:n 50 a §:n 4 momentin kuudes virke on vastoin EY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa, siltä osin kuin siinä suljetaan pois mahdollisuus vähentää elinkeinomenot veronpidätyksen alaisesta summasta. Se katsoo, että tämä ilmenee asiassa C-234/01, Gerritse, 12.6.2003 annetusta tuomiosta (Kok. 2003, s. I-5933).

24 Toisaalta se, että EStG:n 50 d §:n 1 momentin neljännessä virkkeessä estetään muutoksenhakijaa, sellaisena asianosaisena, joka voidaan saattaa vastuuseen EStG:n 50 a §:n 5 momentin viidennen virkkeen nojalla, vetoamasta vastikkeen saajan – tässä tapauksessa Europopin – verovapautukseen Saksan ja Alankomaiden välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella, on muutoksenhakijan mukaan myös EY:n perustamissopimuksen vastaista.

25 Bundesfinanzhof on epätietoinen siitä, miten sen pitäisi tulkita EY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa veron pidättämistä tulon lähteellä koskevan periaatteen valossa, samoin kuin siitä, mikä on tästä periaatteesta seuraavan, verovastuuta koskevan Finanzamtin vaatimuksen laajuus. Kansallinen tuomioistuin täsmentää, että pääasian ratkaisu riippuu erityisesti siitä, olisiko kyseisten artiklojen tulkinta sama, jos Europop ei olisi palvelut tarjotessaan ollut jonkin jäsenvaltion kansalainen.

26 Näissä olosuhteissa Bundesfinanzhof päätti lykätä ratkaisun antamista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko EY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa tulkittava niin, että niiden vastaista on, jos toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon (tässä: Alankomaihin) sijoittautuneen vastikkeen saajan, jolla on jäsenvaltion kansalaisuus, Saksaan sijoittautunut vastikkeen suorittaja voidaan vuonna 1993 voimassa olleen vuoden 1990 [EStG]:n 50 a §:n 5 momentin viidennen virkkeen mukaisesti saattaa verovastuuseen, kun se on jättänyt tekemättä EStG:n 50 a §:n 4 momentin mukaisen veronpidätyksen, kun taas kotimaassa yleisesti tuloverovelvolliselle vastikkeen saajalle (kotimainen toimija) suoritetuista vastikkeista ei tehdä EStG:n 50 a §:n 4 momentin mukaista veronpidätystä eikä vastikkeen suorittajaa siksi voida myöskään saattaa verovastuuseen tekemättä jätetyn tai liian pienen veronpidätyksen vuoksi?

2) Onko vastaus ensimmäiseen kysymykseen toisenlainen, mikäli toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon sijoittautuneella vastikkeen saajalla ei palvelua suorittaessaan ole Euroopan unionin jäsenvaltion kansalaisuutta?

3) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi:

a) Onko EY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa tulkittava niin, että vastikkeen suorittajan on katsottava elinkeinomenot, jotka ovat taloudellisessa yhteydessä toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon sijoittautuneen vastikkeen saajan tämän vastikkeen saamiseen johtaneen Saksassa harjoitetun toiminnan kanssa, jo EStG:n 50 a §:n 4 momentin mukaisessa lähdeverotusmenettelyssä veroa vähentäväksi, koska saksalaistenkin toimijoiden osalta ainoastaan elinkeinomenojen vähentämisen jälkeen jäävät nettotulot ovat tuloveron alaisia?

b) Onko EY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklan rikkomisen välttämiseksi riittävää, jos EStG:n 50 a §:n 4 momentin mukaisessa lähdeverotusmenettelyssä katsotaan veroa vähentäväksi ainoastaan ne vastikevaatimukseen johtavaan Saksassa harjoitettuun toimintaan taloudellisesti liittyvät elinkeinomenot, joista toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut vastikkeen saaja on esittänyt selvityksen vastikkeen suorittajalle, ja jos mahdolliset muut elinkeinomenot otetaan huomioon tämän jälkeisessä palautusmenettelyssä?

c) Onko EY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa tulkittava niin, että niiden vastaista on se, että Alankomaissa toimivalle vastikkeen saajalle Saksan [ja Alankomaiden välisen verosopimuksen] mukaan Saksassa kuuluva verovapautus jätetään ottamatta huomioon EStG:n 50 a §:n 4 momentin ja 50 d §:n 1 momentin mukaisessa lähdeverotusmenettelyssä ja se otetaan huomioon vasta myöhemmässä vapautus- tai palautusmenettelyssä eikä vastikkeen suorittajakaan saa vedota sen verovastuuta koskevassa

menettelyssä verovapautukseen, kun taas saksalaisten toimijoiden verottomista tuloista ei tehdä veronpidätystä, minkä johdosta kyseeseen ei myöskään tule verovastuu tekemättä jätetyn tai liian pienen veronpidätyksen vuoksi?

d) Onko kolmannen kysymyksen a–c kohtaan annettava vastaus toisenlainen, mikäli toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon sijoittautuneella vastikkeen saajalla ei ole EU-jäsenvaltion kansalaisuutta palvelun suoritushetkellä?"

Ennakkoratkaisukysymysten arviointi

27 Aluksi on todettava, että koska pääasian taustalla olevat tosiseikat ovat tapahtuneet ennen 1.11.1993 eli ennen Maastrichtissa 7.2.1992 allekirjoitetun Euroopan unionista tehdyn sopimuksen voimaantuloa, kansallisen tuomioistuimen pyytämä tulkinta koskee ETY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa.

Ensimmäinen kysymys

28 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko ETY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan muualle kuin siihen jäsenvaltioon, jossa palvelut tarjotaan, sijoittautuneiden palvelujen tarjoajien saamiin

vastikkeisiin sovelletaan lähdeverotusmenettelyä, kun taas tähän jäsenvaltioon sijoittautuneille palvelujen tarjoajille suoritetuista vastikkeista ei tehdä tällaista pidätystä lähteellä. Kansallinen tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta lausumaan myös tällaisen lainsäädännön välittömästä seurauksesta eli sellaisen palvelujen vastaanottajan verovastuusta, joka on jättänyt tekemättä veronpidätyksen, joka sen olisi kuulunut tehdä.

29 Pääasiassa kysymyksessä olevassa lainsäädännössä perustetaan erilainen verojärjestelmä sen mukaan, onko palvelujen tarjoaja sijoittautunut Saksaan vai toiseen jäsenvaltioon.

30 Tämän osalta on todettava aluksi, että vaikka välittömiä veroja koskeva ala ei sinänsä kuulukaan yhteisöjen toimivallan piiriin, jäsenvaltioiden on silti käytettävä omaa toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen (ks. erityisesti asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta).

31 Tämän jälkeen on muistettava, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ETY:n perustamissopimuksen 59 artiklassa vaaditaan poistamaan kaikki palvelujen tarjoamisen vapautta koskevat rajoitukset, jotka on asetettu sillä perusteella, että niiden tarjoaja on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, jossa palvelut tarjotaan (asia 205/84, komissio v. Saksa, tuomio 4.12.1986, Kok. 1986, s. 3755, Kok. Ep. VIII, s. 769, 25 kohta ja asia C-180/89, komissio v. Italia, tuomio 26.2.1991, Kok. 1991, s. I-709, 15 kohta).

32 Lopuksi on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ETY:n perustamissopimuksen 59 artiklalla perustetaan oikeuksia palvelujen tarjoajan lisäksi myös näiden palvelujen vastaanottajalle (ks. mm. yhdistetyt asiat 286/82 ja 26/83, Luisi ja Carbone, tuomio 31.1.1984, Kok. 1984, s. 377, Kok. Ep. VII, s. 455; asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1; asia C-158/96, Kohll, tuomio 28.4.1998, Kok. 1998, s. I-1931; asia C-224/97, Ciola, tuomio 29.4.1999, Kok. 1999, s. I-2517 ja asia C-294/97, Eurowings Luftverkehr, tuomio 26.10.1999, Kok. 1999, s. I-7447).

33 Kuten kansallinen tuomioistuin on todennut, esillä olevassa asiassa palvelujen vastaanottajan velvollisuus tehdä veronpidätys muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneelle palvelujen tarjoajalle suoritetusta vastikkeesta, samoin kuin se, että palvelujen vastaanottaja voi tietyissä tapauksissa joutua verovastuuseen, on omiaan tekemään Scorpion kaltaisille yhtiöille vähemmän houkuttelevaksi kääntyä muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden palvelujen tarjoajien puoleen.

34 Tästä seuraa, että pääasian kohteena olevan kaltaisella lainsäädännöllä rajoitetaan palvelujen tarjoamisen vapautta, mikä on lähtökohtaisesti kielletty ETY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklassa.

35 Kuten huomautuksia esittäneet hallitukset ja komissio, samoin kuin julkisasiamies ratkaisuehdotuksessaan, ovat perustellusti todenneet, tällainen lainsäädäntö on kuitenkin tuloveron kantamisen tehokkuuden takaamiseksi perusteltua.

36 Lähdeverotusmenettely ja sen takeena oleva verovastuujärjestelmä ovat laillinen ja asianmukainen keino varmistaa verottavan jäsenvaltion ulkopuolelle sijoittautuneen henkilön tulojen verottaminen sekä välttää, että kyseiset tulot välttyisivät veroilta sijoittautumisvaltiossa ja siinä valtiossa, jossa palvelut tarjotaan. Tämän osalta on muistutettava, että pääasian tosiseikkojen tapahtuma-ajankohtana eli vuonna 1993 ei ollut mitään yhteisön direktiiviä tai muuta asiakirja-aineistossa viitattua oikeudellista keinoa, jolla olisi säännelty verosaatavien perimistä koskevaa keskinäistä hallinnollista avunantoa Alankomaiden kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan välillä.

37 Veronpidätys lähteellä oli oikeasuhteinen keino verottavan valtion verosaatavan perimisen turvaamiseksi.

38 Sama koskee tämän pidätyksen tekemiseen velvollisen palvelujen vastaanottajan mahdollista saattamista vastuuseen niin, että sille aiheutuu seuraamuksia, mikäli veronpidätys jätetään tekemättä. Koska tämä vastuu on tuloveron kantamisen tekniikan välitön seuraus, se myötävaikuttaa oikeassa suhteessa tavoitteeseen nähden myös veronkannon tehokkuuden takaamiseen.

39 Edellä esitetystä seuraa, että ETY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä

– sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan muualle kuin siihen jäsenvaltioon, jossa palvelut tarjotaan, sijoittautuneiden palvelujen tarjoajien saamiin vastikkeisiin sovelletaan lähdeverotusmenettelyä, kun taas tähän jäsenvaltioon sijoittautuneille palvelujen tarjoajille suoritetuista vastikkeista ei tehdä tällaista pidätystä lähteellä

– sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään sellaisen palvelujen vastaanottajan verovastuusta, joka on jättänyt tekemättä veronpidätyksen, joka sen olisi kuulunut tehdä.

Toinen kysymys

40 Koska tämä kysymys perustuu samaan lähtökohtaan kuin kolmannen kysymyksen d kohta, eli siihen, että vastikkeen saaja on kolmannen maan kansalainen, sitä on tarkasteltava yhdessä tämän viimeisen kysymyksen kanssa.

Kolmannen kysymyksen a kohta

41 Bundesfinanzhof tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta, onko ETY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan palvelujen vastaanottaja, joka on ulkomaille sijoittautuneelle palvelujen tarjoajalle maksettavan vastikkeen suorittaja, ei voi tehdessään veronpidätystä lähteellä vähentää elinkeinomenoja, jotka liittyvät taloudellisesti tämän palvelujen tarjoajan toimintaan siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelu on suoritettu, vaikka tähän jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelujen tarjoajan osalta verotetaan ainoastaan elinkeinomenojen vähentämisen jälkeen jääviä nettotuloja.

42 Aluksi on todettava, että yhteisöjen tuomioistuinta on jo pyydetty lausumaan siitä, ovatko EY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artikla esteenä kansalliselle verolainsäädännölle, jonka mukaan ulkomailla asuvia henkilöitä verotetaan pääsääntöisesti bruttotulojen perusteella eli niin, ettei tuloista vähennetä elinkeinomenoja, kun taas kyseisessä jäsenvaltiossa asuvia verotetaan nettotulojen perusteella eli niin, että ensin vähennetään elinkeinomenot (em. asia Gerritse, tuomion 55 kohta).

43 Yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä mainitussa asiassa Gerritse antamassaan tuomiossa aluksi, että tuossa asiassa kyseessä olleet elinkeinomenot liittyivät suoraan siihen toimintaan, josta verotettava tulo oli syntynyt, joten kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ja ulkomailla asuvat henkilöt olivat tältä osin toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa. Se vastasi tämän jälkeen myöntävästi sille esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen ja katsoi, että sellainen kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan ulkomailla asuvat henkilöt eivät voi vähentää verotuksessaan elinkeinomenoja, vaikka kyseisessä jäsenvaltiossa asuvilla on tällainen oikeus, on pääsääntöisesti EY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklan vastaista. Se ei kuitenkaan lausunut siitä, missä verotusmenettelyn vaiheessa palvelujen tarjoajalle aiheutuneet elinkeinomenot on vähennettävä silloin, kun kysymykseen voivat tulla eri vaiheet.

44 Näin ollen jotta ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus, toimintaan taloudellisesti liittyvien elinkeinomenojen käsitteellä on katsottava tarkoitettavan menoja, jotka liittyvät edellä mainitussa asiassa Gerritse annetussa tuomiossa tarkoitetulla tavalla suoraan siihen elinkeinotoimintaan, josta verotettava tulo on syntynyt.

45 Bundesfinanzhof pyrkii näin ollen selvittämään, ovatko ETY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artikla esteenä myös sellaiselle kansalliselle verolainsäädännölle, jonka mukaan verotettavasta tulosta ei voida vähentää elinkeinomenoja siinä vaiheessa, kun vastikkeen suorittaja tekee veronpidätyksen lähteellä, vaan muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneella palvelujen tarjoajalla on mahdollisuus tulla verotetuksi Saksassa saatujen nettotulojen osalta menettelyssä, jota tämä voi pyytää lähdeverotusmenettelyn jälkeen, ja saada näin palautuksena tämän määrän ja lähdeverotettujen tulojen mahdollinen ero.

46 Kun otetaan huomioon Bundesfinanzhofin lähtökohta, jonka mukaan pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä oli olemassa palautusmenettely, jossa voitiin ottaa huomioon jälkikäteen muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelujen tarjoajan elinkeinomenot, on muistutettava, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vastaanottavan jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön soveltaminen palvelujen tarjoajiin saattaa estää palvelujen tarjoamisen tai haitata sitä taikka tehdä sen vähemmän houkuttelevaksi siltä osin kuin tästä soveltamisesta aiheutuu ylimääräisiä kuluja sekä ylimääräisiä hallinnollisia ja taloudellisia rasituksia (ks. asia C-165/98, Mazzoleni ja ISA, tuomio 15.3.2001, Kok. 2001, s. I-2189, 24 kohta ja yhdistetyt asiat C-49/98, C-50/98, C-52/98–C-54/98 ja C-68/98–C-71/98, Finalarte ym., tuomio 25.10.2001, Kok. 2001, s. I-7831, 30 kohta).

47 Pääasiassa se, että myös silloin kun ulkomaille sijoittautunut palvelujen tarjoaja on esittänyt vastikkeen suorittajalle selvityksen toimintaansa suoraan liittyvien elinkeinomenojensa määrästä on aloitettava myöhempi kyseisten menojen palautus-

menettely, saattaa haitata palvelujen tarjoamista. Siltä osin kuin tällaisesta menettelystä aiheutuu ylimääräisiä hallinnollisia ja taloudellisia rasituksia ja se on palvelujen tarjoajalle väistämätön, kyseisellä verolainsäädännöllä rajoitetaan palvelujen tarjoamisen vapautta, mikä on pääsääntöisesti kielletty ETY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklassa.

48 Mitään väitteitä ei ole esitetty pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön perustelemiseksi siltä osin kuin sen mukaan palvelujen vastaanottaja, joka on muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneelle palvelujen tarjoajalle maksettavan vastikkeen suorittaja, ei voi tehdessään veronpidätystä lähteellä vähentää elinkeinomenoja, jotka liittyvät suoraan tämän palvelujen tarjoajan toimintaan siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelu on suoritettu, vaikka palvelujen tarjoaja olisi esittänyt sille niistä selvityksen.

49 Näin ollen kolmannen kysymyksen a kohtaan on vastattava, että ETY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan palvelujen vastaanottaja, joka on ulkomaille sijoittautuneelle palvelujen tarjoajalle maksettavan vastikkeen suorittaja, ei voi tehdessään veronpidätystä lähteellä vähentää elinkeinomenoja, jotka liittyvät suoraan tämän palvelujen tarjoajan toimintaan siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelu on suoritettu, kun taas tähän jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelujen tarjoajan osalta verotetaan ainoastaan elinkeinomenojen vähentämisen jälkeen jääviä nettotuloja.

Kolmannen kysymyksen b kohta

50 Tällä edelliseen kysymykseen liittyvällä kysymyksellään Bundesfinanzhof pyrkii selvittämään, onko ETY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa tulkittava siten,

että ne eivät ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan ainoastaan siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelu tarjotaan, harjoitettuun toimintaan suoraan liittyvät elinkeinomenot, joista toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut palvelujen tarjoaja on esittänyt selvityksen vastikkeen suorittajalle, voidaan vähentää lähdeverotusmenettelyssä ja jonka mukaan mahdolliset muut elinkeinomenot voidaan ottaa huomioon tämän jälkeisessä palautusmenettelyssä.

51 Tähän kysymykseen on vastattava edelliseen kysymykseen esitettyjen toteamusten valossa ja ottaen huomioon, että yhteisöjen tuomioistuimella ei ole käytettävissään tietoja, joiden perusteella se voisi verrata ulkomaille ja asianomaiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden palvelujen tarjoajien tilanteita. Vaikka ne menot, joista palvelujen tarjoaja on esittänyt selvityksen vastikkeen suorittajalle, on vähennettävä veronpidätystä tehtäessä, ETY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artikla eivät estä ottamasta tarvittaessa myöhemmässä palautusmenettelyssä huomioon kuluja, jotka eivät liity edellä mainitussa asiassa Gerritse vahvistetussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla suoraan siihen elinkeinotoimintaan, josta verotettava tulo on syntynyt.

52 Näin ollen kolmannen kysymyksen b kohtaan on vastattava, että ETY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan ainoastaan sellaiset elinkeinomenot, jotka liittyvät suoraan siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelu tarjotaan, harjoitettuun toimintaan, josta verotettava tulo on syntynyt, ja joista toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut palvelujen tarjoaja on esittänyt selvityksen vastikkeen suorittajalle, voidaan vähentää lähdeverotusmenettelyssä ja jonka mukaan menot, jotka eivät suoraan liity kyseiseen elinkeinotoimintaan, voidaan tarvittaessa ottaa huomioon tämän jälkeisessä palautusmenettelyssä.

Kolmannen kysymyksen c kohta

53 Tällä kysymyksellään Bundesfinanzhof tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta, onko ETY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että Saksan ja Alankomaiden välisen verosopimuksen nojalla sellaiselle ulkomaille sijoittautuneelle palvelujen tarjoajalle, joka on harjoittanut toimintaansa Saksassa, kuuluva verovapautus voidaan ottaa huomioon vastikkeen suorittajan toteuttamassa lähdeverotusmenettelyssä, myöhemmässä vapautus- tai palautusmenettelyssä tai tämän tuomion 21 kohdassa mainittujen asiakirja-aineistoon kuuluvien seikkojen perusteella viimeksi mainittua vastaan aloitetussa verovastuuta koskevassa menettelyssä vain, jos toimivaltainen veroviranomainen myöntää todistuksen, jossa todistetaan, että kyseisessä verosopimuksessa tämän osalta vahvistetut edellytykset täyttyvät.

54 Aluksi on muistutettava, että koska yhteisössä ei vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ole toteutettu yhtenäistämis- eikä yhdenmukaistamistoimenpiteitä, jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia määrittämään tulojen ja varallisuuden verotusperusteet välttääkseen tarvittaessa sopimusteitse kaksinkertaisen verotuksen (ks. asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161, 57 kohta).

55 Näin jaettua verotustoimivaltaa käyttäessään jäsenvaltioiden on kuitenkin noudatettava yhteisön sääntöjä (ks. vastaavasti em. asia Saint-Gobain ZN, tuomion 58 kohta; asia C-385/00, De Groot, tuomio 12.12.2002, Kok. 2002, s. I-11819, 94 kohta ja asia C-265/04, Bouanich, tuomio 19.1.2006, Kok. 2006, s. I-923, 50 kohta).

56 Mikäli osoitetaan, kuten on todettu tämän tuomion 15 kohdassa, että pääasian kohteena olevat taiteellisista esityksistä saadut tulot eivät olleet verotettavia Saksassa vaan ainoastaan Alankomaissa, siten kuin siitä on määrätty Saksan ja Alankomaiden välisessä verosopimuksessa, on todettava, kuten julkisasiamies on todennut

ratkaisuehdotuksensa 88 kohdassa, että Alankomaissa asuvalle palvelujen tarjoajalle kuuluva velvollisuus hakea Saksan toimivaltaiselta veroviranomaiselta vapautustodistus välttyäkseen tulojensa ylimääräiseltä verotukselta Saksassa rajoittaa, kuten on todettu tämän tuomion 44 kohdassa, palvelujen tarjoamisen vapautta, koska sen täyttäminen edellyttää palvelujen tarjoajalta hallinnollisia toimenpiteitä.

57 Samoin palvelujen vastaanottajalle kuuluva velvollisuus esittää mainittu vapautustodistus sitä vastaan aloitetussa verovastuuta koskevassa menettelyssä on omiaan tekemään viimeksi mainitulle vähemmän houkuttelevaksi kääntyä muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelujen tarjoajan puoleen. Kuten Scorpio toteaa, vastikkeen suorittajan on varmistuttava siitä, että sen sopimuspuoli on joko aloittanut itse vapautus- tai palautusmenettelyn (ja siirtää sille tarvittaessa palautuksen määrän) tai toimittaa vastikkeen suorittajalle valtakirjan, jonka perusteella tämä voi aloittaa kyseisen menettelyn sopimuspuolen puolesta. Vaarana on, että muuhun jäsenvaltioon sijoittautunut palvelujen tarjoaja ei ole erityisen kiinnostunut näistä menettelyistä tai ei ole enää tavoitettavissa sopimussuhteen päätyttyä.

58 Näin ollen sillä, että kyseinen verovapautus voidaan ottaa huomioon Bundesfinanzhofin mainitsemissa verotusmenettelyn eri vaiheissa vain, jos esitetään toimivaltaisen veroviranomaisen myöntämä todistus, jossa todistetaan, että Saksan ja Alankomaiden välisessä verosopimuksessa tämän osalta vahvistetut edellytykset täyttyvät, rajoitetaan ETY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklassa taattua palvelujen tarjoamisen vapautta.

59 Tämä rajoitus on kuitenkin objektiivisesti perusteltu lähdeverotusmenettelyn asianmukaisen täytäntöönpanon varmistamiseksi.

60 Kuten muun muassa Belgian hallitus esittää ja julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 90 kohdassa, on tärkeää, että vastikkeen suorittaja voi jättää tekemättä veronpidätyksen lähteellä ainoastaan, jos hän on varma, että palvelun tarjoaja täyttää vapautuksen saamisen edellytykset. Vastikkeen suorittajaa ei voida kuitenkaan vaatia selvittämään itse jokaisen yksittäistapauksen kohdalla, onko kyseiset tulot vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla. Lopuksi jos vastikkeen suorittaja voi yksipuolisesti päättää vapautua velvollisuudesta pidättää vero lähteellä, tästä saattaa virhearviointitapauksessa seurata, että veron kanto vastikkeen saajalta vaarantuu.

61 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella kolmannen kysymyksen c kohtaan on vastattava, että ETY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että Saksan ja Alankomaiden välisen verosopimuksen nojalla sellaiselle ulkomaille sijoittautuneelle palvelujen tarjoajalle, joka on harjoittanut toimintaansa Saksassa, kuuluva verovapautus voidaan ottaa huomioon vastikkeen suorittajan toteuttamassa lähdeverotusmenettelyssä, myöhemmässä vapautus- tai palautusmenettelyssä tai viimeksi mainittua vastaan aloitetussa verovastuuta koskevassa menettelyssä vain, jos toimivaltainen veroviranomainen myöntää todistuksen, jossa todistetaan, että kyseisessä verosopimuksessa tämän osalta vahvistetut edellytykset täyttyvät.

Toinen kysymys ja kolmannen kysymyksen d kohta

62 Näillä kysymyksillään Bundesfinanzhof pyrkii selvittämään, onko ETY:n perustamissopimuksen 59 artiklaa tulkittava siten, että sitä voidaan soveltaa, jos palvelujen vastaanottaja, joka vetoaa tähän artiklaan voidakseen saada mahdollisuuden käyttää palvelujen tarjoamisen vapautta yhteisössä, on jonkin jäsenvaltion kansalainen ja on sijoittautunut yhteisöön ja jos sen sopimuspuoli, joka tarjoaa palveluja, on sijoittautunut toiseen yhteisön jäsenvaltioon mutta on kolmannen maan kansalainen.

63 Aluksi on muistutettava, kuten tämän tuomion 32 kohdassa on todettu, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ETY:n perustamissopimuksen 59 artiklalla perustetaan oikeuksia palvelujen tarjoajan lisäksi myös näiden palvelujen vastaanottajalle.

64 Vaikka näihin oikeuksiin sisältyy palvelujen vastaanottajan vapaus mennä toiseen jäsenvaltioon hankkiakseen siellä palveluja ilman rajoituksista seuraavaa haittaa (em. asia Ciola, tuomion 11 kohta ja asia C-55/98, Vestergaard, tuomio 28.10.1999, Kok. 1999, s. I-7641, 20 kohta), yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy myös ilmi, että palvelujen vastaanottaja voi vedota näihin oikeuksiin, vaikka se tai palvelujen tarjoaja eivät liikkuisikaan jäsenvaltioiden välillä (ks. vastaavasti em. asia Eurowings Luftverkehr, tuomion 34 kohta; asia C-243/01, Gambelli ym., tuomio 6.11.2003, Kok. 2003, s. I-13031, 55 ja 57 kohta ja asia C-36/02, Omega, tuomio 14.10.2004, Kok. 2004, s. I-9609, 25 kohta).

65 Näin on pääasiassa. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen väitettä, jonka mukaan Scorpio ei voi palvelujen vastaanottajana nauttia ETY:n perustamissopimuksen 59 artiklassa taatuista vapauksista, koska se ei ole mennyt tai pyrkinyt menemään toiseen jäsenvaltioon tarjotakseen pääasiassa kyseessä olevaa palvelua, ei voida näin ollen hyväksyä.

66 Koska edellä esitetyistä huomioista käy ilmi, että Scorpion, joka rinnastetaan yhtiönä ETY:n perustamissopimuksen 58 artiklan 1 kohdan nojalla luonnolliseen henkilöön, joka on jäsenvaltion kansalainen, pitäisi lähtökohtaisesti voida vedota ETY:n perustamissopimuksen 66 artiklan nojalla sille ETY:n perustamissopimuksen 59 artiklassa myönnettyihin oikeuksiin, on selvitettävä, estääkö se, että Europop, joka on toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut palvelujen tarjoaja, on kolmannen maan kansalainen, sen, että Scorpio voisi vedota näihin oikeuksiin.

67 Tämän osalta on todettava, että ETY:n perustamissopimuksesta seuraa, että koska neuvosto ei ole käyttänyt ETY:n perustamissopimuksen 59 artiklan toisessa kohdassa määrättyä mahdollisuutta, palvelujen tarjoamisen vapautta koskevia määräyksiä sovelletaan, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

– palvelu on tarjottava yhteisön sisällä

– palvelujen tarjoajan on oltava jäsenvaltion kansalainen ja sijoittautunut johonkin yhteisön jäsenvaltioon.

68 Tästä seuraa, että ETY:n perustamissopimuksessa ei uloteta kyseisiä määräyksiä koskemaan sellaisia palvelujen tarjoajia, jotka ovat kolmannen maan kansalaisia, vaikka viimeksi mainitut olisivat sijoittautuneet yhteisöön ja vaikka kyseessä olisi jäsenvaltioiden välillä tapahtuva palvelujen tarjoaminen.

69 Näin ollen toiseen kysymykseen ja kolmannen kysymyksen d kohtaan on vastattava, että ETY:n perustamissopimuksen 59 artiklaa on tulkittava siten, että sitä ei sovelleta sellaiseen palvelujen tarjoajaan, joka on kolmannen maan kansalainen.

Oikeudenkäyntikulut

70 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **ETY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä**

- **sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan muualle kuin siihen jäsenvaltioon, jossa palvelut tarjotaan, sijoittautuneiden palvelujen tarjoajien saamiin vastikkeisiin sovelletaan lähdeverotusmenettelyä, kun taas tähän jäsenvaltioon sijoittautuneille palvelujen tarjoajille suoritetuista vastikkeista ei tehdä tällaista pidätystä lähteellä**

- **sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään sellaisen palvelujen vastaanottajan verovastuusta, joka on jättänyt tekemättä veronpidätyksen, joka sen olisi kuulunut tehdä.**

2) **ETY:n perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa on tulkittava siten, että**

- **ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan palvelujen vastaanottaja, joka on ulkomaille sijoittautuneelle palvelujen tarjoajalle maksettavan vastikkeen suorittaja, ei voi tehdessään veronpidätystä lähteellä vähentää elinkeinomenoja, jotka liittyvät suoraan tämän palvelujen tarjoajan toimintaan siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelu on suoritettu, kun taas tähän jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelujen tarjoajan osalta verotetaan ainoastaan elinkeinomenojen vähentämisen jälkeen jääviä nettotuloja**

– **ne eivät ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan ainoastaan sellaiset menot, jotka liittyvät suoraan siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelu tarjotaan, harjoitettuun toimintaan, josta verotettava tulo on syntynyt, ja joista toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut palvelujen tarjoaja on esittänyt selvityksen vastikkeen suorittajalle, voidaan vähentää lähdeverotusmenettelyssä ja jonka mukaan menot, jotka eivät suoraan liity kyseiseen elinkeinotoimintaan, voidaan tarvittaessa ottaa huomioon tämän jälkeisessä palautusmenettelyssä**

– **ne eivät ole esteenä sille, että Saksan liittotasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä tulo- ja varallisuusverojen sekä erilaisten muiden verojen kaksinkertaisen soveltamisen välttämiseksi ja muiden verotuksellisten kysymysten ratkaisemiseksi 16.6.1959 tehdyn sopimuksen nojalla sellaiselle ulkomaille sijoittautuneelle palvelujen tarjoajalle, joka on harjoittanut toimintaansa Saksassa, kuuluva verovapautus voidaan ottaa huomioon vastikkeen suorittajan toteuttamassa lähdeverotusmenettelyssä, myöhemmässä vapautus- tai palautusmenettelyssä tai viimeksi mainittua vastaan aloitetussa verovastuuta koskevassa menettelyssä vain, jos toimivaltainen veroviranomainen myöntää todistuksen, jossa todistetaan, että kyseisessä verosopimuksessa tämän osalta vahvistetut edellytykset täyttyvät.**

3) **ETY:n perustamissopimuksen 59 artiklaa on tulkittava siten, että sitä ei sovelleta sellaiseen palvelujen tarjoajaan, joka on kolmannen maan kansalainen.**

Allekirjoitukset